

ALCANCES DE LA INTERPRETACIÓN DE  
LA LEY TRIBUTARIA Y DE LOS PRINCIPIOS  
FUNDAMENTALES DE LA TRIBUTACIÓN:  
SENTENCIA DE FECHA 18/02/2009 DE LA TERCERA  
SALA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE ESPAÑA

SCOPES OF THE INTERPRETATION OF THE TAX LAW  
AND THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF TAXATION

---

PATRICIO MASBERNAT\* Y KAREN MASBERNAT\*\*

DOCTRINA

La legislación tributaria debe interpretarse de manera autónoma, conforme al Derecho Tributario, posponiendo las reglas de las demás ramas del derecho y ello con independencia de los contenidos concretos del litigio. La legislación tributaria, en todos sus órdenes y sea en particular como en general, debe guardar coherencia sistemática. Los reglamentos deben sujetarse de modo estricto a la ley que desarrollan. Las normas tributarias, y su interpretación y aplicación, deben sujetarse a los principios fundamentales de la tributación (en este caso, igualdad tributaria y proporcionalidad).

Palabras claves: *Interpretación de la ley; principios de legalidad e igualdad.*

DOCTRINE

The tax rules must be interpreted of independent way, according to the Tax Law, postponing the rules of the other branches of the Law and it regardless of the concrete contents of the litigation. The tax legislation, in all orders and it is in particular like generally, must keep systematic coherence.

\* Abogado. Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, España. Profesor de Derecho económico y tributario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca. Dirección postal: Tarapacá 1129, D. 506 H, Santiago Centro, Chile. Correo electrónico: [pmasbernat@utalca.cl](mailto:pmasbernat@utalca.cl).

\*\* Abogada. Magíster en Derecho de la Empresa. Profesora de derecho. Dirección postal: Tarapacá 1129, D. 506 H, Santiago Centro, Chile. Correo electrónico: [karenmasbernat@gmail.com](mailto:karenmasbernat@gmail.com).

The administrative regulations must subject of strict way to the law that they develop. The tax norms, and their interpretation and application, must subject to the fundamental principles of taxation (in this case, equality and proportionality).

Key words: *Construction of the law; principles of legality and equality.*

## I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La sentencia que comentamos ha sido dictada por el Tribunal ordinario de más alta jerarquía en España (semejante a nuestra Corte Suprema), en recurso que cuestiona la legalidad de una sentencia previa del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. A su vez, el Tribunal Superior es el de mayor jerarquía dentro de una comunidad autónoma.

El recurso fue presentado por la Administración General del Estado, en tutela de los intereses fiscales, y finalmente fue estimado. La sentencia recurrida de ilegalidad es estimatoria de recurso Contencioso-Administrativo presentado por un contribuyente, dirigido contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León (Sala de Burgos) que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa del contribuyente. Esta última trae causa en una liquidación practicada por la Administración Tributaria en relación al Impuesto de Donaciones.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, posteriormente, acoge a tramitación este recurso de ilegalidad y resuelve que procede plantear Cuestión de Ilegalidad ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con relación al artículo 38 del Real Decreto 1626/1991 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la medida en que el mismo es contrario a los principios de legalidad, igualdad y progresividad en materia tributaria. Todos estos principios son los fundamentales del ordenamiento tributario, y poseen raigambre tanto legal como constitucional, en España.

Estas últimas apreciaciones serán de absoluta relevancia para la decisión del Tribunal Supremo.

Asimismo, esta clase de sentencias son importantes de ser estudiadas en nuestro medio, no sólo por el modo de tratar las materias y argumentar, sino también por contener consideraciones de validez universal.

## II. SENTENCIA<sup>1</sup>

“En la Villa de Madrid, a dieciocho de febrero de dos mil nueve

### VISTA

ante esta Sección Segunda de la Sala Tercera la Cuestión de Ilegalidad número 4/2007, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Burgos, del Tribunal Supe-

<sup>1</sup> Sentencia de 18/02/2009 de la Tercera Sala del Tribunal Supremo de España, en Jurisdicción Contencioso-Administrativo, recaído en procedimiento de cuestión de ilegalidad, número de recurso 4/2007, Marginal 28079130022009100117. Ponente, Magistrado Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero. Materia tributaria, relativa al artículo 38 del Real Decreto 1629/91, de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Disponible en base de datos Tirant On Line, [www.tirantonline.com](http://www.tirantonline.com), documento TOL1.486.825.

rior de Justicia de Castilla y León, en su sentencia de 3 de julio de 2007, en referencia al artículo 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuya cuestión de ilegalidad han sido partes, de un lado, la Junta de Castilla y León, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. Nuria Numar Serrano, bajo la dirección de Letrado, y de otro, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

#### Antecedentes de Hecho

PRIMERO.- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en sentencia de 15 de mayo de 2007 recaída en el recurso ordinario número 553/05 afirmaba: "FALLAMOS: Con estimación del Recurso Contencioso-Administrativo 553/05 interpuesto por D. Agustín Monedero San Martín, representado por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Paula Gil-Peralta Antolín y defendido por el Letrado D. Eduardo José Cardona Alonso contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León (Sala de Burgos) de fecha 26 de agosto de 2005 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número 40/293/2005, habiendo comparecido como parte demandada la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, representada y dirigida por sus Servicios Jurídicos, debemos declarar y declaramos: Primero.- Que la resolución recurrida en tanto en cuanto confirma la liquidación practicada por la Administración Tributaria en relación al Impuesto de Donaciones es contraria a derecho por lo que debemos anularla y la anulamos. Segundo.- Que reconocemos el derecho del actor a que le sean devueltas por la Administración las cantidades ingresadas por causa de la referida liquidación con los correspondientes intereses legales. Tercero.- Que no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto a las costas causadas."

SEGUNDO.- Posteriormente, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con fecha 3 de julio de 2007 y en el recurso número 553/05, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que procede plantear Cuestión de Ilegalidad ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con relación al artículo 38 del Real Decreto 1626/1991 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la medida en que el mismo es contrario a los principios de legalidad, igualdad y progresividad en materia tributaria. No procede hacer especial imposición de costas".

TERCERO.- Emplazadas las partes, la Comunidad de Castilla y León, y la Administración General del Estado se personan como partes en la Cuestión de Ilegalidad referida.

CUARTO.- Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 4 de febrero pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala

#### Fundamentos de Derecho

PRIMERO.- Se plantea mediante esta Cuestión de Ilegalidad, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de

Castilla y León, la conformidad con el ordenamiento jurídico del artículo 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El precepto del mencionado artículo 38 tiene el siguiente contenido: “En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación”.

La Sala que plantea la Cuestión de Ilegalidad considera que el precepto cuestionado vulnera el principio de legalidad porque surge ex novo, y no como desarrollo de ningún precepto contenido en este sentido en la Ley 29/87, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; vulnerándose supuestamente, por tal motivo, lo establecido en el artículo 10 a) de la Ley General Tributaria de 1963 (texto legal vigente en la fecha de publicación del Reglamento), sobre reserva de ley cara a la determinación del hecho imponible, base y tipo de gravamen.

También se entienden vulnerados los principios constitucionales de igualdad y proporcionalidad. Se razona que el diferente trato tributario que recibe quien es donatario de bienes integrados en la sociedad de gananciales, respecto de quien adquiere los mismos bienes, pero de personas entre las que no se da el régimen de la sociedad de gananciales, implica la vulneración de los principios constitucionales citados.

La argumentación del Abogado del Estado y de la Letrado de la Junta de Castilla y León se centra en la naturaleza de la sociedad de gananciales, tal como la configura el Código Civil con arreglo a la cual estamos ante una comunidad en mano común o de tipo germánico, en la que no cabe hablar de una atribución de cuotas o partes ideales a cada uno de los cónyuges, (a diferencia de lo que ocurre con la copropiedad ordinaria o de tipo romano), y en la que se exige taxativamente el consentimiento de ambos cónyuges para poder disponer de bienes comunes por título gratuito (artículos 1.322, párrafo 2º, y 1378 del Código Civil).

SEGUNDO.- La primera cuestión a precisar es la de que estamos en presencia de una norma tributaria cuya interpretación ha de hacerse, en primer término, conforme a las normas tributarias. Las normas de derecho común sólo entran en juego en el modo, forma y momento que establece el artículo noveno de la L.G.T. de 1963, lo que hace que la interpretación meramente civilística haya de ser inicialmente postergada.

Que esto es así lo demuestra la doctrina constitucional y la de esta Sala, en su sentencia de 22 de junio de 2002 cuando afirma: “la posibilidad de diferenciar los efectos de un mismo acto en los ordenamientos civil y fiscal ha sido expresamente reconocida por la doctrina constitucional en la STC 45/1989, de 20 de febrero, ratificada, entre otras, por la 146/1994, de 12 de mayo, a propósito de los criterios de imputación de rentas en forma diferente a su perspectiva patrimonial que, para el IRPF, había establecido la Ley de Adaptación 20/1989, en el sentido de que dichos criterios a lo que deben atender es a los condicionamientos derivados de los mandatos constitucionales de justicia tributaria, sin perjuicio de que puedan <<tomar en consideración las normas del régimen económico-matrimonial en cuanto son atributivas de titularidades dominicales>> pero <<al margen del grado de armonía que se consiga entre la Ley Civil y la Tributaria>>. Por ello, en aplicación de esta doctrina al caso de autos, la vinculación positiva a esos mandatos constitucionales, fundamentalmente a los de justicia tributaria, igualdad y progresividad - art. 31.1 de la Constitución- había de producir, como ineludible consecuencia, un lógico distanciamiento de la configuración de la sociedad de gananciales, al socaire de su naturaleza de comunidad germánica, o mayormente asimilada a ella que a la por cuotas o romana”.

TERCERO.- Interesa poner de relieve que el texto reglamentario que se enjuicia, el artículo 38, se

separa de este criterio en los artículos 60.4 y en el 61.4, como enseguida veremos.

La transcripción de los preceptos citados ayudará a comprender la diferente concepción que late en ellos sobre el modo cómputo de las donaciones de bienes gananciales.

El artículo 38 establece: “En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación”. Por su parte en materia de acumulación de donaciones el artículo 60.4 proclama: “Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante”. Finalmente, y tratándose de acumulación de donaciones a la herencia del donante (obsérvese que todavía se está regulando donaciones) el artículo 61.4 afirma: “Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante”.

En las hipótesis contempladas en los artículos 60.4 y 61.4 es evidente que si concurren donaciones procedentes de bienes gananciales, con donaciones de bienes “no gananciales” la acumulación sólo alcanza a la parte proporcional del valor del bien ganancial imputable al cónyuge (causante) o, alternativamente, al que resulte dos veces donante.

Esto demuestra que la norma tributaria ha regulado con características propias los efectos tributarios en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones de los actos dispositivos gratuitos sobre bienes integrados en la sociedad de gananciales. Al menos en materia de acumulación de donaciones, los parámetros que regulan esta institución civil, no responden al mismo criterio que el mostrado en el artículo 38 del Reglamento.

CUARTO.- Desde este planteamiento, el de la especificidad de las normas tributarias, es inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deban ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales.

La conclusión precedente obliga a decidir cuál es la norma jurídica del Reglamento que se ajusta a lo dispuesto en la Ley 29/87 de 18 de diciembre, si las contenidas en los artículos 60.4 y 61.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o, la del precepto del artículo 38 del citado Reglamento, que es objeto de impugnación en este recurso.

Es evidente, y no susceptible de discusión, que lo que se contempla en la Ley 29/87 de 18 de diciembre, cuando se refiere a las donaciones, es el negocio jurídico de la donación, cuyo elemento preponderante es el ánimo de liberalidad de naturaleza claramente subjetiva, personal, abstracción hecha de la naturaleza de los bienes donados. Que el elemento subjetivo es el relevante en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se infiere de lo siguiente: El negocio traslativo de donación requiere la existencia de dos personas, una que transmite (dona) y otra que recibe (o adquiere lo donado). Y tradicionalmente la tarifa aplicable depende del grado de parentesco entre el donante y el donatario. El parentesco es una relación entre personas físicas o individuos. No cabe parentesco con las personas jurídicas. No se es primo del Ayuntamiento, ni padre de una sociedad. La sociedad de gananciales no es una persona jurídica.

El patrimonio ganancial manifiesta un supuesto de comunidad de bienes; se trata de una especial comunidad, la propiedad en mano común. Lo que sucede en ella es que unos bienes o un patrimonio pertenecen en titularidad compartida a un conjunto de personas (en el caso del matrimonio, al esposo y la esposa). Dos sujetos son protagonistas de la titularidad de un patrimonio que, al carecer de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, del poder de dominación de los cotitulares.

El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pivota sobre la dualidad

parentesco-tipos de tributación, esencialmente si se conecta con el artículo 22, en el que claramente se indica que la cuota tributaria se determinará "... según el grado de parentesco...".

El Grupo I contempla las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años; el Grupo II se refiere a las adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes; los Grupos III y IV contemplan los grados más alejados de la parentela.

La sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos donatarios. Lo tienen, por el contrario, el padre y la madre donantes. La titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco en exclusiva a la mujer. La tributación donacional gira en torno a los transmitentes: los dos cónyuges. Disponen los dos de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales. Por tanto, como consecuencia de la enajenación, termina la indivisibilidad ganancial. Cada cónyuge ha dispuesto de su mitad ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipada. Deben, pues, girarse dos liquidaciones.

La excepción que a este régimen general impone el artículo 38 del Reglamento, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales, exigía una previsión legal específica, que exceptuara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la ley.

Por ello, la necesidad de expulsar del ordenamiento jurídico el precepto impugnado se impone, pues no solamente resulta contrario al principio de legalidad, sino que resulta contradictorio dentro de la sistemática del propio reglamento.

La justificación pretendida, la de la naturaleza de la sociedad de gananciales que impone una única donación, plantea serias dificultades. (La liquidación de una donación de un bien ganancial de ambos cónyuges al hijo de uno de ellos procedente de anterior matrimonio crea problemas de difícil solución pues la elección entre el grupo I, o, alternativamente, del IV para fijar la cuota tributaria carece de justificación, salvo que se divida su importe entre ambos cónyuges).

Además, tácitamente ha sido rechazada por el autor del Reglamento que de modo explícito y terminante se separa del criterio proclamado en el precepto cuestionado en materia de acumulación de donaciones.

QUINTO.- Además, ya la jurisprudencia de esta Sala en las sentencias de 22 de junio y 22 de noviembre de 2002 habían declarado la improcedencia de liquidaciones fundadas en el artículo 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones objeto de impugnación. En estos momentos hemos de dar por reproducidas las declaraciones que entonces se formularon, y que consideramos de plena aplicación.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la Potestad de juzgar que emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

#### Fallo

Que debemos estimar y estimamos la Cuestión de Ilegalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en relación con el artículo 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se anula el artículo 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, todo ello sin hacer expresa imposición de las costas causadas.

Publíquese el presente fallo en el Boletín Oficial del Estado, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 126.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos R. Fernández Montalvo M.V. Garzón Herrero J.G. Martínez Micó E. Frias Ponce M. Martín Timón A. Aguallo Avilés. PUBLICACIÓN.

Leída y publicada fué la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma. CERTIFICO”.

### III. COMENTARIO

El problema esencial *sub-lite* consiste en el ajuste a la Ley 29/87, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, del artículo 38<sup>2</sup> del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre todo porque sus disposiciones conducen a distintas soluciones frente a casos semejantes (y esto conlleva a apreciar la vulneración de los principios de la tributación ya indicados).

Para acoger a tramitación el recurso, la Sala tramitadora del Tribunal Supremo argumentó que se había transgredido el principio de legalidad porque la norma reglamentaria surge *ex novo*, y no como desarrollo de ningún precepto contenido en este sentido en la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; vulnerándose lo establecido en el artículo 10 a) de la Ley General Tributaria de 1963 (texto legal vigente en la fecha de publicación del Reglamento), sobre reserva de ley para la determinación del hecho imponible, base y tipo de gravamen (lo que nosotros denominamos “tasa”). También estimó vulnerados los principios constitucionales de igualdad y proporcionalidad al otorgar un diferente trato tributario a quien es donatario de bienes integrados en la sociedad de gananciales, respecto de quien adquiere los mismos bienes, pero de personas entre las que no se da el régimen de la sociedad de gananciales.

En primer término, el Tribunal Supremo sostiene que una norma tributaria debe interpretarse de un modo especial, en el marco de dicha rama del Derecho, debiendo postergarse interpretaciones meramente civilísticas (y nótese que en este proceso judicial se discuten cuestiones de fuerte contenido civil), de acuerdo lo establece la Ley General Tributaria (artículo 9º). Dicho enfoque también ha sido sustentado por el Tribunal Constitucional español<sup>3</sup>.

Un segundo grupo de consideraciones dice relación con un inaceptable diferente criterio para la tributación de las donaciones de bienes administrados por los cónyuges, entre el art. 38 reglamentario y los artículos 60.4 y 61.4 reglamentarios. Ambos grupos de normas se sustentan en una diferente concepción sobre el modo de cómputo de las donaciones de bienes gananciales. A juicio del Tribunal sólo el segundo grupo de normas sería jurídicamente válido.

Para el Tribunal Supremo, desde una perspectiva tributaria, es inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deban ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales. Es decir, es inaceptable el trato contrario a la igualdad tributaria. En definitiva, de lo que se trataría es de determinar cual norma reglamentaria se ajusta a la ley y la Constitución, la de los artículos 60.4 y 61.4 o la del artículo 38. Como hemos mostrado, esta última disposición resultaría, a juicio de los sentenciadores, contraria a Derecho.

En tercer término, la sentencia razona acerca de la naturaleza del negocio jurídico de la donación, declarando que lo relevante para la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones está

<sup>2</sup> Artículo 38: “En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación.”

<sup>3</sup> STC 45/1989, de 20 de febrero, STC 146/1994, de 12 de mayo, entre otras.

constituido por el ánimo de liberalidad de naturaleza claramente subjetiva, de lo que se infiere que el negocio traslativo de donación requiere la existencia de dos personas, una que transmite (dona) y otra que recibe (adquiere lo donado). Y tradicionalmente (así sucede en la ley) la tarifa aplicable depende del grado de parentesco entre el donante y el donatario (mayor o menor lejanía), los que siempre son personas físicas o individuos. Pone de relieve que la sociedad de gananciales no es una persona jurídica.

El patrimonio ganancial es una especial comunidad de bienes, y su propiedad es de mano común. Lo que sucede en ella es que unos bienes o un patrimonio pertenecen en titularidad compartida a un conjunto de personas (en el caso del matrimonio, a ambos cónyuges). Dos sujetos son protagonistas de la titularidad de este patrimonio que, al carecer de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, del poder de dominación de los cotitulares.

Al ser la sociedad de gananciales de propiedad de mano común, la titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco en exclusiva a la mujer. La tributación donacional gira, de acuerdo a los falladores, en torno a los transmitentes, cuales son, los dos cónyuges. Agregan que ambos disponen de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales. Enfatizan que como resultado de la enajenación se extingue la indivisibilidad ganancial, cada cónyuge ha dispuesto de su mitad ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipada. Deben, por lo anterior, girarse dos liquidaciones.

El anterior constituye un régimen general. Una excepción a éste impone de una previsión legal específica a la disposición reglamentaria, esto el artículo 38 del Reglamento citado, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales. Sólo a través de una ley puede excepcionarse el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en las leyes.

Es por lo anterior que surge la necesidad de expulsar del ordenamiento jurídico el precepto impugnado, el cual no sólo resulta contrario al principio de legalidad, sino que también es contradictorio dentro de la sistemática del propio reglamento.

Finalmente, el Tribunal recuerda que en otras causas ha declarado la improcedencia de liquidaciones fundadas en el artículo 38 del Reglamento ya citado, por consideraciones que siguen vigentes. En virtud de lo anterior, el Tribunal anula el artículo 38 reglamentario citado.

Que lecciones resultan de esta sentencia, múltiples, por cierto. Una de ellas, y es la que nos interesa destacar, es la defensa de la autonomía científica del derecho Tributario. Ello no sólo se trata de una cuestión académica, ya que tiene precisas y concretas consecuencias. Además de ello, es necesario poner de relieve el esfuerzo argumental del Tribunal para depurar el ordenamiento tributario.